法律制度

时间与空间：清代中国与西方在税法上的文化选择

张世明

[**摘要**] 本文分为三部分。第一部分从税权、税制结构等方面分析清代中国与西方税法异同的表象；第二部分分析清代中西税收法律制度变迁的动力和原因；第三部分从时间与空间的角度审视学术界对清代税收法律制度的认知误区以及中西方税法的意蕴。

[**关键词**] 时间与空间　清代　税法　文化选择

[**中图分类号**] K249　[**文献标识码**] A　[**文章编号**] 1002 - 8587 (2003) 02 - 0048 - 11

Time and Space : Different Choices over Tax Law betweenthe Imperial China and the West

This article consists of three sections. First , it intends to describe the similarities and differences over the taxation right , tax system , and other aspects between the imperial China and the West. Second , it examines the forces that caused the changes of taxation law and tax - collecting institutions in China and the West. Third , this article reviews the misunderstanding on studies of imperial China's tax law and further explores the significance of the two tax systems.

众所周知，税法(Law of taxation , Steuerrecht) 是一个历史范畴。税法作为独立的法律分科，系以第一次世界大战后德国所颁布的赋税法典(Reichsabgabenordnung) 为契机而产生，但这一年轻稚嫩的部门法却又古老恒久地存在于诸法合体的各国法律体系之中。因为税离开法则不成其为税，税法是赋税内容的表现形式。从经济学来说，赋税问题在历史和现实中均颇形复杂，但税法学至今尚难称成熟。将清代财政称为"不完全财政"、"不健全财政"者[①]，更多的看到的是清代财政税收制度之窳败，本文则力求实事求是地以比较中性客观的态度对中西方当时的力量进行鉴空衡平的比较研究。

表象：清代中西方税法的异同

美国经济学家塞利格曼(E. R. Seligman) 从语源角度将西方税收的演变划分为七个阶段，第一阶段为献纳时代，即拉丁语用 donǔm、德语用 benevolence 的时代；第二阶段为政府恳求人民援助时代，即拉丁语用 precarium、德语用 Bede 的时代；第三阶段为人民补助政府，视为施恩惠于政府的时代，拉丁语的 adjutorium，英语的 aid 、contribution，法语的 aide，德语的 Steuer，即可证明这一点；第四阶段为以税收为个人因国家利益而牺牲的时代，德语的 Ab-

[**收稿日期**]2002 - 2 - 15

[**作者简介**]张世明(1966 —) ，男，中国人民大学清史研究所教授；北京 100872

gabe ,意大利语的 dazio ,法语的 gabelle ,即为明证;第五阶段为纳税者义务观念发达的时代,英语的 duty 可以证之,第六阶段开始产生国家强制的观念,英语的 impost、imposition,法语的 impot ,意大利语的 imposta ,德语的 Aaflage ,就隐含着这种寓意;第七阶段臻于国家片面的赋课之观念,英语的 scot , rate ,德语的 schoss , Schatzung ,法语的 taxe ,意大利语 tassa 乃其证明。塞利格曼的划分虽然不无訾议之处,但以西方的经验材料证明了现代税收观念的复杂嬗蜕。中国现代学术界惯用的"税收"一词,在中国历史上也曾叫税、赋税、租税、捐税等等,是 20 世纪 40 年代末以后才被普遍使用的。王书瑶在《赋税导论》中指出,"解放后由于从财政务实角度出发,并未从根本上确认赋税乃是国家重要的组成制度之一,所以一般就称为税收。但是,税收一词,应当是仅指对税款的征收和征收的税款;而赋税,则表现为一种制度,一种政府与它所管辖的居民之间的关系,它概括了从赋税立法与税款的征收的全过程。"[②]事实上,解放前郭大力、王亚南翻译李嘉图的《政治经济学及赋税原理》均称赋税而不称税收,我国台湾地区至今亦一直沿袭租税、赋税的旧称。20 世纪 30 年代,吴兆莘在旅居日本期间所著《中国税制史》对清代的租税分别按照古代中国自身概念体系和现代财政学体系加以分类。从吴兆莘的分类可以看出,清代中国传统的租税概念与现代西方财政学分类体系迥不相侔,其赋、役、租、课、税、贡、捐诸名色自成一体,在近代以前与西方道不同而不相谋。吴兆莘在论及清代传统分类时指出:"课与税,性质上相同,但税之名称则系新用。"由是观之,"税收"一词在目前学术界和民间社会取得话语霸权地位决非一蹴而就。

(一) 中西方税权比较

日本学者新井隆一在《租税法之基础理论》中云:"租税的法律概念之形成,系十九世纪以后,亦即近世纪始告确定。就其形成过程而言,与其他各种法律概念,经过长久的法律经验与悠久的法律探讨的历史过程而告确定者,截然不相同。"[③]本来,法学最基础的范畴"权利"(right)在西方出现亦是相当晚近的事情,有学者言中国古代无权利观念亦不足为怪。当代中国法学界渐对"税权"这一范畴加以关注。笔者认为,我国学者都倾向于目前国际法学界通行的"公法上的债权说",但对这一问题的深层意蕴、精神仍存在"自我分裂症"。因为税权的界定牵涉到税收法律关系实质的体认,而以奥特·麦雅(Mager , Otto , 1846 - 1924)为代表的将税收法律关系界定为以课税处分为中心所构成的权力服从关系说与以阿尔巴特·亨塞尔(Albert Hensel)因 1919 年德国《税收通则法》制定而形成的债务关系说的分歧至今未能得到恰切至当的调和。上述两种理论范式实际上存在时间序列的代沟和语境空间的殊异,不可能将两者弥合补苴得天衣无缝。债务关系说虽然大行其道,但属于"现代时",税权的界定应该赅括古今中外,探究中西方前近代时期的税权历史不无裨益。

按照时间顺序,中国财政学界有人把西方财政收入发展过程区分为三个时期:第一时期是以领主收入为主的时代,称为私有经济收入时代,欧洲中世纪即属于这个时期;第二时期是特权收入出现的时代,称为特权收入时代,自近代初期开始至 18 世纪止属于这个时期;第三时期是税收占财政中心的时代,称为税收时代,自 18 世纪末开始至现在属于这个时期。[④]笔者对此不敢苟同。西欧封建社会早期是属于私有经济收入时代,但随着分封日益增加,御有地逐渐缩小,因此特权收入日渐凸显其重要性。日本学者小川乡太郎指出:"特权收入,盛行中世末叶及近代初,迄至十七八世纪犹见存在。"[⑤]特权收入渊源于帝王与诸侯对于土地拥有最高所有权,如矿山特权、盐权、狩猎权等,随着特权收入增加,其逐渐演变为间接税。笔者认为,从中世纪到近现代,西欧历史上封建国、专制国、立宪国时代的演进历程界分划然清楚。按照弗兰西斯·培根的说法,西方"现代国家是个新生事物。"[⑥]在现代资产阶级立宪国家形成之前,欧洲出现君主专制势力强大的事实众所周知。西欧封建赋税包括国王作为封君向封臣征收的封建税和作为国君向全国人民征收的国税,而封建税又分为:(1)在封建关系的发展中约定俗成的如协助金等封建常税;(2)在特殊情况下征收的如补助金之类的封建非常税。因为封建常税已被习惯法认可成为定制,所以当时国税和封

建非常税两种税权的归属争夺激烈。在英国,随着诺曼征服的完成,贵族大会议掌握批准协助金征收的权力,此外王室税吏还须同纳税人进行具体协商,遂形成英国历史上的协商制。[7] 13 世纪末 14 世纪初,英法两国先后形成议会制度,赋税协商征收制更进一层。1362 年,英王爱德华三世签署法令,保证以后“没有议会的同意不征补助金和其他赋税”。[8]1338 年,法王腓力六世签署文件则规定:“除非有紧急需要,而且经过各等级人民同意,国王无权征收任何新税。”[9]由此可见,税权包括制税、用税、审计诸权能并不必然在任何历史时期归属于政府或国家。只是西欧到前近代的专制国时代,赋税征收法律关系方进入君主不问人民意思如何的专制强征时代,但为时不久,遂衍进到立宪的协赞时代。

与西欧社会历史演进不同,中国古代封建政体仅盛行于上古时代,春秋战国以后就使周王朝封建体制颠覆瓦解,自秦朝建立统一的多民族中央集权国家,郡县制即一直相仍不替。满族贵族入主中原后一扫明末疲软阘茸的政风,1661 年(顺治十八年),江南苏、松、常、镇四府发生震惊全国的奏销案,时任江宁巡抚的朱国治“悉列江南绅衿一万三千余人,号曰抗粮。既而尽行褫革,发本处枷责,鞭扑纷纷,衣冠扫地。如某探花欠一钱,亦被黜,民间有‘探花不值一文钱’之谣”[10],此乃挟霆击飙举战胜之余威的清王朝对尚未贴然臣服的汉族绅士地主的下马威,打击过去在税收方面享有特权的汉族绅士地主的气焰。尽管‘三藩”“广征关市,榷税盐井、金矿、铜山之利”[11],但毕竟属于历史非常态插曲,口含天宪的清前期诸帝一般都能乾纲独断,因此清代中国主要地区的税权都表现为皇权对税收的直接控制,与西方同时期协商征收等迥不相类,系强权征收,当然诸如西藏及西南土司制度管辖区情况特别一些。

(二)弹性与刚性

其实,比较中西方税法早在 18 世纪就已经开始。孟德斯鸠被学术界公认为比较法学(Comparative Jurisprudence)的巨匠,他在《论法的精神》就指出:“亚洲的帝王几乎没有一年不下诏谕宽免他们帝国中某个省份的税。他们表现赐给人民恩典的心意。但是欧洲则不然,君主的诏谕在人们还没有看到之前就已使人们发愁,因为君主的诏谕通常谈的都是君主的需要,而从来不谈我们人民的需要。”孟德斯鸠这里所谓的“亚洲的帝王”实质上即意指中国皇帝[12]。在笔者看来,孟德斯鸠的上述结论比费正清主编的《剑桥晚清中国史》那种隐含西方中心主义的价值理念、使用“包税人”之类概念阐述清代税收制度的当代学说更为公允[13]。但笔者认为,17 - 18 世纪的清王朝是采取一种紧缩的、刚性的预算制度。论者往往谓儒家财政思想以量入为出的原则为指针对清廷影响极大,此固乃不易之论,但系一面之见。清朝是一个少数民族入主中原建立的王朝,满汉关系乃有清一代至为攸关的要穴,清廷出于自身长治久安的考虑,颇为忌讳引起广大汉族官民的怨尤,故在税收政策总体上以宽大为怀。在清前期,“国家出入有经,用度有制”[14],国家每年正常的财政收支相对固定的经制,均由《会典》、《则例》等法典式文献予以规定。顺治年间,清廷定鼎北京不久即谕令废除明末三饷加派,树立政权新形象,大力宣扬“轻徭薄赋”,确定了万历原额的定赋原则并以法律形式具体化于《赋役全书》颁行天下。据陈锋考订,史学界普遍所谓康熙五十一年(1712)发布“滋生人丁永不加赋”的诏令的说法不确,应为康熙五十二年(1713)。[15]康熙的“不加赋祖谕”的适用范围,“不但适用于丁赋,而且可适用于地赋及他税,这是清代税制上的一大特点。”[16]“不加赋祖谕”以法令的形式确定了清前期丁银征收为 335 万余两的定额祖制,而摊丁入地改革又由于地亩稳定性的特点,使清政府赋税收入长期处于相对稳定的水平,呈现出鲜明的定额化特征。“盛世滋生人丁永不加赋”上谕一经颁布,即以一种异化的力量对康熙本人亦在思想上形成束缚,雍正耗羡归公表现出敢于冲破“祖制”和不畏蒙罹“加赋”骂名的超群胆识与魄力,但雍正之后,“永不加赋”祖谕便真正成为统治者不敢逾越半步的雷池。[17]刚性的税收定制与恪守祖制的僵化思维相互耦合、磨荡,终成坚固难破的思想障碍。

与 17 - 18 世纪清前期“量入为出”的财税法律制度原则不同,西方同期基本上都和清后期一样“量出制入”。熊彼特 1918 年发表的著名论文《税收国家的危机》认为,财税与现代国

家有着密不可分的关系,以致于可以把现代国家称为“税收国家”。希克斯则指出,近代民族国家的兴起就是由于财政原因,西欧国家因战争所导致的财政压力催生了现代税制和金融体系的建立。[18]19 世纪德国著名经济学家瓦格纳(A. Wagner)关于政府财政收入原则的确颇具深邃见地。瓦格纳的财政收入原则包括收入充分原则和收入弹性原则。税作为主要税种,因为间接税能够随着人口的增加、课税商品的增多而使税收收入增加。在现代财政税收学的研究中,税收是否具有弹性已成为衡量财政收入可靠的尺度,财政弹性原则已被公认为税制设计的重要原则。从 17 - 18 世纪中西方税收法律制度比较来看,中国当时被学者们称为不完全财政,为定额化赋税制度,而同期西方税法则在弹性税制方面明显具有殊胜之处。这与当时西方税收思想和税制结构有密切关系。

(三)税制结构的歧异

税制体系总体类型(简称为税制类型)与税制系统结构类型(简称为税制结构类型)并不可混为一谈。税制类型可以区分为单一税制和复合税制,但单一税制在世界各国自古至今仅停留于理论探讨而不曾付诸于实践操作,至于税制结构则指复合税制系统的内部构造,主要是指税种的设置及其相关性。西方国家在税制结构的分类上普遍接受的乃是按税收负担方式进行的划分,即分为直接税和间接税。这种划分最早由 18 世纪法国重农学派代表人物弗朗斯瓦·魁奈(Fran Cois - Quensnay, 1694 - 1774)开其先河。

国内学术界一般都认为,西方资本主义国家税制,经历了由以简单的直接税为主体的税制结构演进为以间接税为主体的税制结构,再进而发展到以发达的直接税为主的税制结构这一“之”字形发展轨迹。[19]在 1642 年英国资产阶级革命以前,英国专制主义王权时期的赋税制度,较之法国显著松弛,其课税负担较轻,赋税体制是以直接税(十五分之一税、什一税及御用金)、间接税(以关税为中心)构成。关税(customs)本来并非赋税,乃对于国王保护商品运输而由贸易商人支付的代价,属于特权收入之一,由于得到议会课税承认权的强化逐步转化为近代赋税。从 1642 年英国资产阶级革命爆发到 1688 年“光荣革命”,如果说清教徒革命(Puritan)将英国“封建的绝对主义”解体,那么“光荣革命”则将英国“租税的绝对主义”解体,王室财政与国家财政并行的二元论财政结构被否定,中世纪的家产国家经过市民革命向近代的租税国家转化。在战争初期为了通过土地收益筹措战费,1643 年 2 月以后到翌年 2 月分别颁发了周税、月税。这种赋税制度的特点是不论动产或不动产,所有资产(土地、货物、养老金、工资、官职及其他资产)一律作为课税对象,按议会决定征收。这样的月税具有财产税乃至所得税的性质,但它是都铎王朝以来的补助金制度的变形,由于这种税制按财产比例征税,故属于公平税。[20]1643 年 7 月实行了国内消费税,即货物税(Excise Tax),“最初只把这种税看作是一种临时措施,以三年为限,可是后来就一直没有废除。为了监督消费税的征收,在伦敦成立了特殊的‘消费税局’”[21]。1660 年被推翻的斯图亚特王朝再次复辟,查理二世占据英国王位,但国王亦被迫同意在革命年代被废除的封建税务衙门(Court of wards and Liveries)不再恢复,议会为补偿内战王位空置期间岁入损失,于 1662 年批准了炉税(hearth money,又称“灶税”)法案,此法案通过与庇特(William Petty)的《租税贡纳论》(A Treatise of Taxes and Contribution)出版有极大关系,庇特不是把炉税视为财产税而是累进的消费税。[22]从 17 世纪末,英国开征“窗户税”,直到 1851 年才废除。1798 年,为筹措反法战争军费,由皮特(William Pitt)制定的 The Aid and Contribution Act 颁布,此即所谓 Tripple Assessment,为英国所得税之滥觞。[23]“所得税是第一次使国家的财富每年得到增加的一种税收,而且也是首次合理地按收入比例征税的制度。”[24]英国在封建时代的遗产税法失效后,于 1694 年因与法国交战军需繁浩,乃仿效荷兰的办法颁行加于遗嘱检验及委托管理遗产书的十先令统一印花税,1779 年之后遗嘱检验税与遗产价值挂钩按比例累进征收,1853 年格兰斯顿的继承税条例(Succession Duty Bill)为国会所通过,1881 年又规定死前一年内所赠出的财产须纳遗赠税,称为暂记税(Account Duty)。[25]

从以上可以看出,英国在 12 - 13 世纪时,

国王视政府为其私产,岁入大半仰赖私经济的收入,"近代经济思想中的税收制度中古时期尚未曾有"[26],在 14 世纪以特权收入为主体的政府财政收入转变为以协议收入为主体的政府财政之后,特权收入往往以迂回曲折的方式变相为间接税,故而关税等在英国国王收入中占重要地位,而资产阶级革命后,由于间接税具有税负转嫁性不会侵犯资本家利益被大量采用,且"自由资本主义时期,经济结构的特征之一是相对分散的小规模经营、资本的社会化程度低,以及充分的自由竞争和完全的市场调节。税收的功能主要在于组织财政收入,沿用从封建制度下形成的税制结构就基本上能满足这一要求,因而税制结构相对简单,不需要对间接税为主体税种的税制结构进行较大的改变。"[27]因此笔者认为英国从简单直接税向近代间接税的转变在英国王权不振的历史中绝对是凭空臆说。[28]而且,日本税法学已指出,直接税和间接税的区别,从法律解释学的角度看并没有什么实际意义,只是在财政学上依然作为重要区别而得以坚持。在笔者看来,17 - 18 世纪西方发达国家主要都是以间接税为主体,并非简单直接税为封建的象征符号,间接税即系资产阶级进步性的表现。例如,在法国旧王政时期,柯尔培尔(Colbert, 1619 - 1683)设立法庭(1661 年 11 月)以加强征税效力等改革的核心即在于使税制重点由直接税大幅度转向间接税。法国大革命以后,国民"议会在原则上是反对间接税的,因为消费者的负担是不平均的。它避免用'税'这个旧名称,而创造'直接捐献'这个词。"所以法国大革命 10 年间基本方向是废除国内消费税(盐税、果汁饮料、烟草专草)及国内关税,只剩下国境关税和买卖及继承的登记税。另外,1790 年在完全废除旧直接税的基础上设立了地税(Contribution fonciere)以代替过去的赋税,复又创营业税(Contribution des patents)、人别动产税(Contribution personnel mobiliere)、门窗税(Contribution des portes et fenetres)以补充地税之不足,从而构成以地税为中心的收益税体系,形成旧税制以间接税为中心而新税制以直接税为中心的歧异,至 1830 年 7 月革命以后为应付经费激增方放弃地税为中心的赋税政策而开始实行消费税中心义的税制。

瑞特弗戈《东方的专制》认为,中国古代"社会大部分税收都是直接税,既不像封建制度一样由诸侯附庸进贡的方式支持皇帝,也不像现代政府一样以公司所得税、直接税、累进税作为收入的大宗。向中央政府直接供应人力物力的负担的乃是全部平民。这种特点,也是中国历史上顶有决定性的因素之一。用这一方式作财政基础,官僚政府务必鼓励人民开拓荒地,资助耕牛及农具,这种重农业政策,对中国历史初期的发展,不能说是没有积极的功效。可是现在看来,这种措施是最近几百年来最能妨碍中国进步的一大主因。"瑞特弗戈以中西方税制呈现直接税与间接税的对立两极性为契入点,将税制与中西方兴衰相联系确属高屋建瓴的鸿议创论。中国在 17 - 18 世纪的税制结构的确与西方以间接税为主体的模式不同,田赋乃其财政税入的主体税种,约占其总财政收入 2/3,而征商往往被清统治者认为"设关征税,原寓稽察奸宄之意,非专与商贾较锱铢",与西欧国家由于领主权的阻碍难以征收土地税而大都依靠工商税的情形迥然相异。但对于田赋的法律性质,瑞特弗戈和许多学者一样并无邃密之见。

刘世仁在《中国田赋问题》对田赋的法律性质如是论述:1、田赋是对物税;2、田赋是收益税;3、田赋是直接税;4、田赋为不转嫁税。[29]但赋税究竟是什么税,在刘先生的著作中并不能定于一尊。胡善恒《赋税论》中指出,地税(Land Tax)在各种税制中,分为三个类别:一为财产税之地税,一为收益税之地税,一为所得税之地税。"在财产税以土地为地主之财产,在收益税以地租为地主之收益,皆以地主为纳税义务人,所得税不然,地主所得地租,固应课税,而土地使用人所获的收益,除成本费用外,所得收益,亦在课税之列。"[30]中国传统社会的赋税发展呈现周期性,即每隔一个历史时期,就须在整理税制的名义下,将名目繁多的各种附加捐税以某种简化形式纳入正税之中,唐中叶的两税法和明代的一条鞭法便是如此。明代一条鞭实际上是数条鞭或多条鞭,并未"悉并为一条",故梁方仲先生认为明代许多人将一条鞭的"一"字省去,简称"条鞭"或"条编",较近实际。[31]袁良义教授对清初一条鞭法在明代基础上的发展进行了深入研究。刘志伟在《在国家与社会之间》

中指出，“清初税收体系中的‘丁银’，虽然来源于明代的差役，但它作为一项税收，不但在征收手段上与差役不同，课税客体亦与明代初期的差役相异。”作为一种课税客体的“丁”的性质，过去是指成年男子，经过一条鞭法改革，逐渐衍变成一种与人口挂钩的计税单位，从而在根本上改变了丁银作为对人税的性质。刘志伟认为，“丁”的性质改变主要表现为按田亩数或田赋税额来折算丁额。[32]经过明一条鞭法改革，才出现了作为一个独立税项的“丁银”，而清朝雍正年间的摊丁入地又使丁银并入田赋银内实际成为田赋的一个组成部分，不复成为独立的课征项目。中国学术界一般认为，对人课征与按亩征税二者虽同属于直接税性质，但丁役或人头税较田赋具有更为明显的累退性，丁归粮办后取消了人口税，是一大进步。但亦有学者认为：“平心而论，地税自地税，丁粮自丁粮，何能合而为一？合地丁以为一，在理论上，固属因陋就简也”，在实践上又使中国丁口课税义务之精神被斩断。摊丁入亩的得失姑置不论，但清代田赋在雍正以后绝非简单的直接税所能将其性质综括赅备。晏才杰在《租税论》早已明确指出：“雍正以还，丁地合一，揆当时立法之意，以欲由复杂而进于简单，然以数千年之积习陈陈相因，复杂错综，不成统系，即如赋课之性质所最易明了者也，而清制田赋中有当税、有牙税，是以土地而税及营业焉，课盐课茶课烟酒，是以消费而并入收益焉。”[33]因此笔者认为清代雍正以后的田赋性质十分复杂，是一种综合税，不可以现代西方税收理论常经以度之。

原因：制度变迁动力系统论

尽管我们要避免陷入“粗糙的经济决定论的罗网”(the trap of crude economic determinism)，但经济基础决定上层建筑实为不刊之论。诺斯本人也认为“经济结构必定始终决定着哪些经济部门由国家征税可以最有盈利。”[34]一般说，社会生产力水平决定社会经济结构和国民收入分配格局，而社会经济结构和国民收入分配格局又决定税源结构，税源结构又决定课税对象、课税环节和税收结构，课税对象、课税环节和税收结构又决定税收制度和税收管理。因为在社会总产品(c＋v＋m)中，税收只能来源于社会剩余产品(M)部分的扣除，国家一定阶段的税收规模必然小于该阶段社会剩余产品的总量。“皮之不存，毛将焉附？”各国税法制度的选择活动空间受税源限制乃古今中外天经地义的通则与铁律。传统中国是农业国，因此农业税在清代始终举足轻重。何烈学先生指出：“在满清二百六十余年的统治中，将近两个世纪的时间，国家租税的半数以上，来自田赋收入(地丁、漕粮)；其余各项税收，在总岁入中所占的比例，可说为数甚微。此一现象，在十九世纪五十年代以前，至少已在中国持续了二、三千年之久。及至咸丰纪元(1851)以后，这一租税结构开始发生转变。”[35]这种税收结构的变化在当时清政府户部的官方文件中正式披露出来。光绪十年(1884)，户部奏疏称：“查国家自咸丰、同治年来，各省出入，迥非乾隆年间可比。近来岁入之项，转以厘金、洋税为大宗；而岁出之项，又以善后筹防等为钜款。若照常年汇奏成案办理，均未列为出入，实不足以尽度支之全。”[36]袁良义先生在《清一条鞭法》中就阐述了有清一代田赋在岁入总数中所占比重下降的趋势，认为在乾隆时即已引人注目，“工商税上升为田赋银的一半”，此后这种趋势继续保持。[37]日本学者香坂昌纪依据1930年刊行的《汇核嘉庆十七年各直省钱粮出入清单》得出结论：“最大的收入项目即地丁钱粮，由于各省的经营需要而消费殆尽，甚至不足。为了填补这一不足，供给中央经费的中央财源则为盐课和关税。”香坂昌纪先生认为，清朝国家权力的中枢部分可以说是由商业资本支持财政。香坂昌先生的分析独树一帜，其结论使我们看到清代中央财政税收与西方英国等国当时仰给关税和消费税的情形似曾相类。但我们应该指出的是，在社会经济产业部门结构没有发生根本改变之前，课税对象等可能发生制度选择方面幡然豹变，但由于税收转嫁的原理却仍可能换汤不换药。即如清后期虽以厘金等为大宗，厘金的征收，虽多取自商人，但论其性质，都是可以转嫁的间接税(部分“板厘”除外)，当其向前转嫁时(forward shifting)由消费者负担，当其向后转嫁时(backward shifting)则由生产者负担，在19世纪时，中国约有85%为农业人口，故厘金表面为征商，实

际上仍是征农。尽管一般人习惯将“take off ”译为“经济起飞 ”有容易引起误解之弊 ,西方近代初期阶段的经济增长决非骤然飙升 ,但西方工业革命的完成使税源结构从根本上告别旧时代而开辟新纪元。此外 ,纵观中国古代农业税制发展大体经历“因地而税 ”——“因人而税 ”——“因地而税 ”的否定之否定过程 ,到清代实行摊丁入地最终废除人丁税 ,结束了自汉代以来赋、役、丁口银以及其他分征的历史 ,这显然与人口增长而土地日益开辟殆尽成为短缺资源的社会生产力发展现状分不开。而清代农业生产力水平的有限性 ,亦决定了清代只能采取财政紧运行的状态。

世界著名经济史学家齐拉波(Carlo M. Cipolla)认为 ,在大多数情况下 ,历史学家无法对一件事发生的原因从经验上加以检验 ,每件事都被每件事引起的 ,“一切都是这件事物的原因 ,不可能从中抽出一个变量作为原因 ,因为其它一切都在变动之中。”[38]在制度经济学中 ,整体主义方法(the holist approach)认为 :“个人的行为应该从自成一体并适用于作为整体的社会系统的宏观或社会的法律、目的演绎而来 ,从个人在整体当中的地位(或作用)演绎而来。”[39]笔者认为 ,过去以若干变量进行简单归因研究往往见树木不见森林 ,而现代学术研究已发展到系统论、模糊数学等方兴未艾的时代 ,历史学家要想掌握全部历史复杂的真实情况 ,就必须放弃其心灵中的几何学。对于清代中西方在税收法律制度变迁的原因 ,笔者的总体观点是“多元一体论 ”。过去的研究往往强调经济因素 ,而忽略上层建筑的反作用。法律制度在不同的文化情景中一旦形成就必然存在依赖路径和自我发展的特殊规律。如前所述 ,中西方政治体制、民族国家的形成历程大相径庭 ,由于西方王权的软弱和社会中存在多元的权力 ,尽管路易十四宣布“我是我自己的宰相 ”,但较诸中国清王朝军机处、奏折制度所支持下康雍乾诸帝的乾纲独断则难望项背。在清朝高度集权的专制政体下 ,“钱粮关系军国要务 ,少派则亏国 ,多派则病民 ,原不容一毫增 ,亦不容一毫减者也 ,故前奉钦定悉照万历年间等则派征 ,刊刻赋役 ,除荒征熟 ,永为遵守 ”[40]。这表明中国在清代前期即具有现代经济法协调国家与个人利益的先进思想 ,用当时话来说则为“上体国课 ,下念民瘼。”应该说 ,清前期的税收法律制度在专制政体之下是相当整饬和成熟的 ,这与英法等国在从封建税制向近代税制转变过程中的包税商制度(日文译为“征税请负制 ”)的腐败相比显然要法良政清得多。[41]因此 ,塞利格曼说 :“财政科学在法德两国进步之速 ,其另一理由可说是因它们的财政制度比较窳败之故。能促成经济学说进步的 ,不是经济生活之优越 ,而常是经济生活之败坏。有重商学派的破碎 ,才有亚当·斯密的产生 ;有法国旧制的滥恶 ,才有重农学派的形成 ;因平等主义的危险和济贫法的罪恶 ,故马尔萨斯的学说出 ,因货币紊乱与谷物令的坏恶 ,故李嘉图名誉显。”[42]塞氏的这段表述固然存在许多值得訾议之处 ,但笔者同意塞氏的说法 ,即西方当时税制的不完善形成其迅速变革的反作用力。清前期税收法律制度之所以不如西方变革明显 ,原因在于财政压力不够巨大而未到“山穷水尽 ”的窘境 ,在利弊得失之间犹豫逡巡 ,牵藤挂葛 ,往往大体上沿祖宗成法而凭“例案 ”办事 ,以挪掩补缀为能事 ,不能形成整体的渐进演变。法制变迁中各种制度相维相制 ,如 1832 年英国选举法修订后 ,由于工人阶级意识成熟 ,增课消费税因与工人利益格格不入而受到限制 ,导致税法中所得税征收的增加 ,即是各种法律相互关联的明证。因此变革法制应该避免杂糅式的弥补敷衍 ,须如王夫之所言“一代之制 ”,各因其时 ,建一代之规模 ,陶熔范铸 ,“构成以一成纯而互相裁制 ”的完整系统 ,最终臻于“相扶而成治 ”的妥适境界与维新气象。[43]其实 ,所有税法改革都是在突破传统的基础上实现的。雍正耗羡归公中敢于冲破“祖制 ”、担当“加赋 ”的骂名 ,解放思想 ,积极稳健在体制内进行变革尝试 ,与不敢越“不加赋 ”雷池一步的恂恂如也的守旧者见识高下判然区别。在西方 ,所得税法的实施亦然。美国联邦所得税(Federal Income Tax)因宪法规定而其发展受到妨碍 ;德国税源划分原则(直接税归各邦 ,间接税归帝国)则迁延国家所得税的采行 ;而法国外形标准主义的物税已深深支配人心 ,所得税被认为违反体现法国大革命精神的人权宣言故法案屡提屡否 ;英国乃所得税的祖国 ,但由于束缚于传统势力 ,于 1910 年以前仍只能施行分类所得税而已。所得税在世界

上普通采用是第一次世界大战期间。由此可见,在牵一发而动全身的社会网络关系结构中,要冲破旧传统的网罟而不治丝益棼,必须考虑整体因素在历史中的作用。

马克思早就指出,"'历史'并不是把人当做自己目的的工具来达到某种特殊人格。历史不过是追求着自己目的的人的活动而已。"[44]笔者认为,西方在十七世纪中叶以后到十九世纪末税收思想的不断推陈出新、百舸竞流,对西方税收法律制度的变迁产生了重要推动作用。对于课税依据,十七世纪克洛克(Klock)的公需说包括法律上的形式论和国家经济上的实质论,从法律上的形式论来说,赋税可视为主权的作用,近代赋税论至兹已显其本体;从国家经济上的实质论来说,赋税根据在于公共需要及公共福利。由于受契约论影响,赋税依据交换说(Tauschtheorie, Exchange Theory)风行一时。[45]因互易之际,双方价值必须相等,故又称为均等说(Aquivalenztheorie, Equivalence Theory)。从交换者方面观察,此说可谓国家行为有益于人民,故称利益说(Interessentheorie, Benefit theory)。从个人购买利益于国家的角度观察,则可称为代价说(Preistheorie, Price theory)。如霍布斯(Hobbes)为著名契约论者,认为人欲避万众战争(Bellum omnium contra omnes)而入和平状态,故产生社会契约、创设国家,"赋税是文明对价(Price of Civilization)。"[46]持交换说的学者在18世纪在所多有,如尤斯蒂(Justi)、宋能菲尔斯(Sonuenfels)、米拉波(Mirabeau)、亚当·斯密(Adam Smith)、西尼尔(Senior)等。诚然,国家与人民之间存在交换,但其交换仅限于个人私经济及私法的层面上,而赋税交换说却以私法上的原则及私经济上的原则适用于公法及公经济上,故而不够谛当。十九世纪以后,社会契约论逐渐消沉式微,国家有机体说日益光大张扬,此说认为国家的课税权源于国家的生存权,赋税负担乃人民之义务。在义务说的理论范式下,西方学者用强制共同经济组织说明课税权的基础,昭示着现代经济法理念的逐步形成。其后,政府的积极性与干预性得到进一步普遍认同,赋税依据的经济调节说亦随之被广泛领受,作为现代经济法部门法的现代税法体系最终确立。从西方近代以来赋税理论发展来看,各种学说竞相争鸣,不仅"高明"而且"精明"(借用贺麟先生的说法),如布阿吉尔贝尔(Boisguillebert, 1646 - 1714)的《谷物论·论财富、货币和赋税的性质》(Traité de La Nature, Culture, Commerce et Intéè des Grains)、达维南特(Charles Davenant 1656 - 1714)的《论英国的公共收入与贸易》等专著都垂诸久远。与中国当时的赋税思想多属策论性质不同,西方的赋税论著多高举远慕,能从一些基础理论或实质理论入手进行形而上的理性研究,例如亚当·斯密提出的四大课税原则,即平等原则(The Principle of Equality)、确实原则(The Principle of Certainty)、便利原则(The Principle of Convenience)、最少征收费用原则(The Principle of Minimum Cost),以及亚当·斯密、李嘉图等人关于税负转嫁问题的研究等。而中国在清前期的税收理论因实用理性思维方式的局限,一则不成系统,一则沦于就事论事,无法采取与现实较为游离的态度,《皇朝经世文编》辑录的赋税方面的文章在这一点上彰彰甚明,尽管王夫之《噩梦》从"人各效其所能"原则出发主张征收商税而反对农业单一税,王源所主张的商业税制度颇近似于近代的所得税,但这些零星的思想火花并未燃烧旧税制的藩篱,犹如漫漫长夜的囊萤之光忽倏明灭,而亚当·斯密的税收理论在"大不列颠在听到他的观点的时候,它早已是一个商业国家"[47],但毕竟影响到《谷物法》废除以及关税壁垒的打破,魁奈的单一土地税的理论更对法国大革命后改革的土地税法成为许多国家立法典范,意义深远。

意蕴:时间与空间的照观

(一)时空错置

学术界在评骘清前期的税收法律制度时,往往以固定的套话判定其与前代相比灿然可观,与西方相比则暗然逊色,认为清前期税法的窳陋造成了近代以来中国的落后。笔者认为这种恒常性认知是两重标准,在其将清前期税法的历时性的(diachronic)和共时的(synchronic)不同取经墨绳时似乎很矛盾,也许有统一的标准方能敉平其间在内的紧张冲突。德国法学家修彼德(Spitaler)曾云:"在税法上,对于法律成

立史之利用,基于法律上之理由,认为不可能之事亦有之。盖税法常须考虑法律之目的及经济的意义、情事之变更、经济的观察法、国民观以至于交易之通念。而此等事项又绝对的以时间的接近(zeitnahe)为必要。”[48]马克思主义经典作家强调一切以时间、条件、地点为转移,认为评价历史应放在一定的具体环境之中,这与马克思把实践贯穿在其全部的时空理论之中是同条共贯的。从宏观上将时间看成一个无始无终的系列,虽然其来已久,但主要却是在近代成为放之四海而皆准的具有“现代性”的普遍观念,以牛顿的绝对时间观为代表。在 20 世纪,“关系性时间观”崭露头角,认为“现实的时间只是变易中诸物体的一种相互关系,绝对时间则是这种关系的抽象。于是,与其说事物在时间中,不如说时间在事物中。”[49]海德格尔(Heidegger)的《存在与时间》(Sein und Zeit)将人类的此在(熊伟先生译为“亲在”)概括为生存(Existenze),认为关于“在世界中存在”(Inder - Welt - Sein)这个现象是关于此在的本体论的基本规定(ontologische Grundvefassung),将时间(Zeit)与时间性(Zeitlichkeit)加以界分,时间是单一同质可度量的,时间性则否。他从烦心(Fursorge)或从在场状态等出发点论述时间的三维,更主张“空间首先就在这样一种空间性中随着在世而被揭示”,[50]“空间分裂在诸位置中。”[51]据笔者所见,目前社会学界正走红的吉登斯(Giddens)的时空理论显然受海德格尔的影响,对“绝大多数的社会学家都不把时空关联看作是社会生活生产和再生产的根基,而是将它们视为塑造出社会活动‘边界’的东西”[52]不以为然,将时空视为社会实践的构成部分。由此可见,许多杰出学者均将主体性与时空观相联系。由于清后期的情事变更,传统税法面临外部严峻挑战出现转型,但前人不能为后人负责,在法律上叫做“罪有所归”,何况流俗的套话式的制断建立于事实不清的基础上。《新编剑桥世界近代史》中即指出:“在 18 世纪上半叶,对法律的概念还是一片混乱。在法国,南方行使罗马法,北方则沿用习惯法。一直到开明独裁时期(在这方面,拿破仑才算是所有独裁者之中的最后一个和最开明的一个)法律才被编成法典得以简化。”[53]韦伯亦言当时欧洲前代的税收和支出结构建立于复合税制之上,每种税分别管理,多由包税人谋取私利而效率不高。[54]笔者认为,清前期税收法律制度未必逊色一筹于当时西方英法诸国。笔者同意沃伦斯坦在《现代世界体系》中引述的约瑟夫·列文森的观点,即:正是因为中国官僚社会“在概念上比封建社会更接近初始的资本主义形式,因而容纳并且掩盖了资本主义的萌芽”[55]。西方近代税制雏型的确立应该在 19 世纪,不能将标准“截搭”。

(二)时空误识

诚然,欧洲在 18 世纪末 19 世纪初即完成了财产税渐被纯产税(课于土地、资本、营业、劳力等结果上的税)之取代,税收理念亦由“税收不过为收入”(Taxation for reuenue only)趋于“最大社会利益原则”(The Principle of Maximum Social Advantage),但这种现象并不能被学术界作为歆羡西方税法似乎风驰电掣凯歌跃进而讥弹中国牛步渐进荆棘载途的参照依据。在笔者看来,有学者依据上述类似现象抽绎出“中国文化的特点是时间的,西方文化的特点是空间的”[56]对立两极类型样态殊值商榷,其理论意旨在于证明中国文化泛槎于历史长河之中一如既往沿时间维度行进而无变革,多少具有欧洲中心主义(Eurocentric)的文化自谴意味。L. S. Stauvianos 在《全球通史》这部传世名著中从宏阔漫长的历史视野角度指出:“文明在中东发展起来的时间早在约公元前 3500 年前后,在印度生根的时间大约在公元前 2500 年前后,而在中国和西欧开始生长的时间则在最后,约公元前 1500 年前后,因为中国位于欧亚大陆与世隔绝的东端,西欧位于欧亚大陆与世隔绝的西端。”[57]Stourianos 是世界五大洲全方位的鸟瞰式从空间地理位置解释文明的此消彼长,颇具启发性。由于东西文化遥遥相望,尽管也曾有汉代“博望侯”张骞凿空之举等行为,但道里遥远使中西长期阻隔难通。如吉登斯所谓的“方方面面的时空墙”(time - space walls on all sides)势必导致传统中国社会的“天朝自大”(Ethnocentrism)心理,以致人们囿于传统地理认识制造的虚幻环境中,而在明末清初时甚至认为利玛窦、艾儒略者流乃模仿邹衍的“大九洲”说臆造出五大洲的天方夜谈。按照海德格尔的时间理论,“将来不晚于曾在”,“曾在不早

于当前”。中国俗语也谓一步落后而步步皆迟。马克思、恩格斯在《神圣家族》中更区别抽象的物质运动时间和社会时间两种时间概念,对人类有意义的并不是时间的空洞的延续即编年史的时间,而是社会的时间。近代中国面临亘古未有的“时空突变”之后出现不适应症,不仅仅是近代百年的编年史上的时间,其前因后果或者海德格尔所谓的“曾在”与“能在”就未充分绽现于当代中国学人视域,费正清认为:“中国要现代化不得不比多数国家走得更远些,改变得更多些,就是因为它停滞不前为时太长了。”[58]笔者认为这虽然亦从时间角度解释问题,仍比较肤浅。林岗最近在《读书》上撰文指出:“超大规模国家的社会转型有它自己的独特历程,史学界讨论近代史时对这一点并未给予足够的注意。国家的超大规模会带来一连串问题,例如我们今天可以绝对肯定的一点是这个过程特别漫长。如果日本近代化的时间表是用年(year)做单位的话,中国近代化的时间表则是用年代(decade)做单位的。我猜想生活在这两个社会里的人对社会变迁有着不一样的感觉。”[59]笔者对这种观点极为赞同,因为较诸费正清的认识更为深入,不过想补充两点:1、清人的时间意识亦不同于当代人;2、林岗的论说止于感性认识,我们从时空理论中进一步加以确证。列文(Robert Levine)在《时间地图:不同时代与民族对时间的不同解释》(The Geography of Time)中认为是人类的活动标记了时间,而不是时间标记了人类的历史,每一种文化都有它自己独特的时间指纹。笔者认为列文的观点与马克思、海德格尔都有一致之处,尤其令笔者激赏的是,列文论及由于大城市人口密集的空间之中的时间标准与农村的不同,这与林岗所谓超大型国家的近代化时间标准特殊性颇为类似。在笔者看来,由于中国农耕文化成熟既早且发达,因此编年、历法等文化技术比较先进,中国传统社会绝非是以时间为变量的恒常数近乎“无计时状态”(Chronometric auarchy),但在近代化的移步换形过程中显然家大业大的包袱造成了转型的步履蹒跚和旷时费日。[60]事实上,风雨如晦的近代中国屈辱历史是一段灰暗的历史,然而这也是一段中国人民在黑暗中摸索的变革最激烈的历史。我们应该对这段历史予以重新评估。例如,“将近十七世纪末叶康熙年代时,广州、福州、宁波、上海四处的海关实行过一种划一关税,将货物分为布匹、食品、器皿及杂货四类。这和现代的思想恰好相反;当时所制定的关税政策是鼓励进口而阻挫出口,因为对前者的税率是百分之四,对后者的税率是百分之六。[61]当西方重商主义的关税保护以“尽量少买多卖”为原则采取类似当今出口退税政策的同时,中国在存在巨大时空距离的地球对面却反其道而行之,但1840年以后,这种观念迅速转变,在我们看来,“熵”的增加并非坏事,预示着另一个发展方向。中国近代的屈辱不是因为“熵”的增加,而是没有掉好船头。由此可见,法国年鉴学派的“长时段”理论,黄仁宇的“大历史观”都对我们使用历史的尺度堪为南针。

①参见何平《清代赋税政策研究:1644 - 1840年》第108 - 140页,中国社会科学出版社1998年,贾允河《清嘉时期的吏治与财政积弊研究》,收藏于中国人民大学学位论文阅览室,未刊稿。

②王书瑶等著《赋税导论》第54页,经济科学出版社1995年版。

③新井隆一《租税法之基础理论》,林燧生译,台湾财政部财税训练所1984年版,第5页。

④《西方税收理论》第309页。

⑤小川乡太郎《租税总论》,萨孟武译,第46页,商务印书馆1931年再版。

⑥Fernand Braudel: Civilisation matérelle économie et capitalisme, tome 2. P459.

⑦马克垚编《中西封建社会比较研究》第411 - 412页,学林出版社1997年版。

⑧Lyon. B. A. ,Constitutional and Legal History of Medieval England, New York, 1980, P387.

⑨刘启戈《世界中世纪史》(上)第267页。

⑩董含《三冈识略》。

⑪魏源《圣武记》卷二,《康熙戡定三藩记》上。

⑫Montesquien: De l'Esprit des Lois, P228.

⑬顾銮斋已指出“中国很早就形成了财政预算制度”。法国是在近代很晚才采用了英国的编造预算的习惯和“预算”这个英文名词,以收支预算表的形式提出来。

⑭程含章《岭南集》,《论理财书》,《清经世文编》上册,第650页。

⑮陈锋《陈锋自选集》,华中理工大学出版社1999年版,第174页。

⑯陈秀夔《中国财政制度史》第 320 页，正中书局 1973 年版。

⑰董建中《雍正陋规改革研究》(博士学位论文未刊稿) 第 118 页。

⑱转引自张守文《“第一税案”与财税法之补缺》，载《中国法学》1999 年第 4 期。

⑲郭庆旺等编著《当代西方税收学》第 238 页，东北财经大学出版社 1994 年版。

⑳坂入长太郎《欧美财政思想史》，张淳译，第 4 页，中国财政经济出版社 1987 年版。

㉑《英国史纲》第 70 页。

㉒酒井重喜《近代イギリス财政史研究》第 360 页。

㉓S. Dowell: A History of Taxation and Taxes in England from the earliest Times to the Present Day, London, Vol. 2, P214.

㉔考特《简明英国经济史》(W. H. B. Court: A Concise Economic History of Britain) P171，商务印书馆中译本。

㉕李权时《各国遗产税史要》第 16 - 24 页，上海世界书局 1930 年印行。

㉖L. H. Haney: History of Eonomic Thought, P96.

㉗黄衍电《中国税制结构：明辨与抉择》第 26 页，中国财经出版社 1999 年版。

㉘既然直接税、间接税的区别都是魁奈、穆勒等人才逐渐形成的，何来此种由直接向间接税的转变？

㉙刘世仁《中国田赋问题》，中华学艺社 1935 年版。

㉚胡善恒《赋税论》第 336 页。

㉛袁良义《清一条鞭法》第 7 页，北京大学出版社 1995 年版。

㉜刘志伟《在国家与社会之间》，中山大学出版社 1997 年，第 222 页。

㉝晏才杰《租税论》第 48 页。

㉞道格拉斯·诺斯《西方世界的兴起》第 108 页。

㉟何烈学《清咸、同时期的财政》第 277 页，台湾国立编译馆中华丛书编纂委员会 1981 年版。

㊱户部进呈解办年例汇奏会计出入黄册疏，载《皇朝道咸同光奏议》，卷 26 下，页 23。

㊲袁良义《清一条鞭法》第 26 页。

㊳转引自刘佛丁先生遗作《齐波拉经济史学思想述评》，载《中国经济史研究》2000 年第 3 期。

㊴Mcolm Rutherford, Institution in economics: The Old and the New Institutionalism, P28, Cambridge University Press, 1994.

㊵《皇朝经世文编》卷 32，户政上，台湾文海出版社，第 1179 页，见“中国近代史料丛刊”。

㊶据布罗代尔研究，法国包税所最兴旺的时期大致是在 1726 至 1776 年间，前后正好半个世纪。

㊷E. R. Seligman, Essays In Taxation, Macmillan, 1931, P391。

㊸王夫之《读通鉴论》卷 21，中华书局 1975 年版，第 727 页。

㊹马克思《神圣家族(1844 年 9 - 11 月)》，见《马克思恩格斯全集》第 2 卷第 118 - 119 页。

㊺高相胜一译《租税思想史》(原著为 Groves, Harold. M: Taxation Philosopher) 第 15 页。

㊾郑玉波《民商法问题研究》，台湾三民出版社 1980 年版，第 526 页。

㊼《简明英国经济史》第 136 页。

㊽转引自郑玉波《税法之解释要素》，见《民商法问题研究》(一) 第 601 页。

㊾陈嘉映《海德格尔哲学概论》第 116 页，三联书店 1995 年版。

㊿Martin Heidegger:: Being and Time, Translated by Joan Stambangh, P103, P97, State Uaiversty of New York Press, 1996.

(51)Martin Heidegger:: Being and Time, Translated by Joan Stambangh, P103, P97, State Uaiversty of New York Press, 1996.

(52)Giddens: The Constitution of Society, P103。

(53)《新编剑桥世界近代史》第 197 页。

(54)S. Dowell: A History of Taxation and Expenditure in the Western World, P453, New York, 1986.

(55)Wallenstein, Das Modern Weltsystem, S66.

(56)赵军《文化与时空——中西文化差异比较的一次求解》，中国人民大学出版社 1989 年版，第 5 页。

(57)L. S. Stourianos, The World since 1500, A Gobal History, 4th edition, New Jersey, 1982. 另一位美国学者提出的“肥沃新月”概念也颇著名，与 Stourianos 的观点相吻合。所谓“肥沃新月”指西亚、非洲古代文明开始的那个区域。

(58)John K. Fairbank, La Grande Révolution Chinoise 1800 - 1989, Flammarion, 1989, P24.

(59)林岗《超大规模国家的近代化》，载《读书》1999 年第 6 期。

(60)见徐立志在 2000 年第 1 期《外国法译评》发表的《中国法制近代化比较研究》一文。

(61)China's Struggle for Tariff Autonorry 1843 - 1938, P3.